Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 34462 du rôle
Inscrit le 30 avril 2014

Audience publique du 13 octobre 2014

Recours formé par
Monsieur ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34462 du rôle et déposée le 30 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ayant élu domicile dans l'étude de Maître André LUTGEN, sise à L-2763 Luxembourg, 10, rue Sainte Zithe, tendant à l'annulation de deux injonctions du directeur de l'administration des Contributions directes du 1er avril 2014 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la ... Luxembourg s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 mai 2014 ;

Vu l'ordonnance du 2 juin 2014 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 27 juin 2014 par Maître André LUTGEN au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André LUTGEN, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2012.

Par deux courriers du 1er avril 2014, respectivement référencés sous les numéros 2013-534-S2 et 2013-534-S3, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la ... Luxembourg s.a. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... pour le 7 mai 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, lesdites injonctions étant libellées comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive du Conseil 2011/16/EU, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 7 mai 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Date de naissance :
Adresse connue:

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires suite aux renseignements fournis par notre autorité compétente en date du 3 juillet 2013 concernant une première demande relative aux comptes détenus par Monsieur ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez fournir copies des pièces bancaires permettant d'identifier l'origine et le donneur d'ordre des crédits suivants :*

• Compte:

1. *5 janvier 2010 : transfert de*
2. *14 avril 2010 : transfert de …EUR*
3. *28 mai 2010 : Crédit …*
4. *11 juin 2010 : transfert de … EUR*
5. *24 juin 2010 : Crédit de … USD*

•Compte …

1. 16 mars 2010 : donation .... de … USD
2. 10 juin 2010 : crédit ... USD

- *Veuillez fournir copies des pièces bancaires permettant d'identifier les bénéficiaires des débits suivants :*

•Compte …

1. *11 janvier 2010 : votre ordre Facture de … EUR*
2. *18 mars 2010 : votre ordre ADHESION 2010 de … EUR*
3. *16 avril 2010 : votre … EUR*
4. *4 mai 2010 : votre ordre PARTICIPATION … EUR*
5. *30 juin 2010 : votre ordre TVA … EUR*
6. *2 août 2010 : votre ordre DONATION de … EUR*
7. *3 août 2010 : votre ordre HONORAIRES … EUR*
8. *9 septembre 2010 : votre ordre VIREMENT …EUR*
9. *19 octobre 2010 : votre ordre PRÊT … EUR*
10. *5 novembre 2010 : votre ordre DONATION de … EUR*
11. *5 novembre 2010 : votre ordre DONATION de … EUR*

• Compte …

1. *16 mars 2010 : votre ordre DONATION de … USD*
2. *25 juin 2010 : votre ordre permanent de … USD*
3. *9 juillet 2010 : votre ordre … USD*
4. *23 juillet 2010 : votre ordre DONATION de … USD*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais […] ».

et,

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 22 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive du Conseil 2011/16/EU, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 7 mai 2014 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

... .

Date de naissance : ...
Adresse connue: ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires suite aux renseignements fournis par notre autorité compétente en date du 3 juillet 2013 concernant une première demande relative aux comptes détenus par Monsieur ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez indiquer si Monsieur ... est titulaire d'une carte American Express adossé au compte no ... ;*

- *Veuillez fournir les relevés de ladite carte bancaire American Express et veuillez fournir le détail des opérations suivantes :*

• 5 janvier 2010 : ... EUR
• 2 février 2010 : ....,.EUR
• 2 mars 2010 : ... EUR
• 1er avril 2010 : ... EUR
• 4 mai 2010 : ... EUR
•5 juillet 2010 : ... EUR
• 19 juillet 2010 : ... EUR
•3 août 2010 : ... EUR
• 2 septembre 2010 : ... EUR
• 1 octobre 2010 : ... EUR
• 2 novembre 2010 : ... EUR
• 1 décembre 2010 : ... EUR

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais […] ».

Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 30 avril 2014 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation des injonctions précitées du 1er avril 2014.

Quant à la recevabilité du recours

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre les décisions déférées portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

Quant au fond

A l'appui de son recours, Monsieur ... soulève en premier lieu que l'identité de l'autorité française dont émanerait la demande de renseignements à la base des injonctions directoriales sous analyse ne serait pas indiquée, de sorte qu'en l'absence d'accès au dossier administratif, il y aurait lieu d'admettre que la demande française n'émanerait pas d'une autorité habilitée à adresser ce genre de demandes aux autorités luxembourgeoises.

Face à ces critiques, le délégué du gouvernement donne à considérer qu'aux termes de l'article 2 § 5 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1er avril 1958 telle que modifiée et, conformément aux dispositions de la directive du Conseil 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'autorité compétente dans le cas de la France serait le Directeur général des Impôts ou son représentant dûment autorisé, de

sorte que l'identité de l'autorité compétente ne devrait pas être autrement indiquée, alors qu'elle serait censée être connue, voire serait connue par toutes les parties en cause. En l'espèce, l'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements serait la Direction Générale des Finances Publiques, dûment représentée par Monsieur « ...», tel que cela serait indiqué dans la demande française. La partie étatique conclut dès lors au rejet du moyen invoqué par le demandeur.

Dans son mémoire en réplique, et après s'être vu communiquer la demande française, le demandeur fait plaider qu'il serait « *chose normale* » d'indiquer dans toute demande l'identité de l'autorité dont émane la demande originaire, le demandeur estimant que cette indication serait élémentaire afin que tout intervenant puisse examiner si l'autorité requérante a, d'après les règles nationales, les pouvoirs d'ordonner les mesures sollicitées.

Force est au tribunal de constater que dans les deux injonctions du directeur du 1er avril 2014, il est fait état de « *l'autorité compétente française* », tandis qu'il résulte des indications figurant dans la demande d'échange de renseignements française du 22 octobre 2013 que l'autorité compétente est la « *Direction Générale des Finances Publiques* » et que le fonctionnaire compétent est Monsieur « *... – Attaché fiscal* ».

Le tribunal constate encore qu'il résulte des pièces versées en cause par la partie étatique que Monsieur ... figure bien sur la liste officielle des autorités compétentes au 25 novembre 2013, en tant qu'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements en matière d'impôts directs, de sorte que le moyen afférent du demandeur à cet égard est à rejeter, le fait que la demande originaire en question ait été communiquée en annexe d'un courriel signé par un tiers mais pour le compte du fonctionnaire compétent étant sans incidence.

Dans un deuxième temps, le demandeur fait plaider que la procédure applicable en l'espèce serait celle prévue par la loi du 31 mars 2010, ainsi que par la directive 2011/16/UE. Il précise à cet égard que si la directive 2011/16/UE était certes indiquée dans les injonctions litigieuses, la loi du 27 mars 2013 transposant ladite directive en droit national n'y serait cependant pas invoquée. Or, cette loi d'application rétroactive au 1er janvier 2013 procèderait par renvoi, en ce qui concerne la procédure applicable, à la loi du 31 mars 2010. Il explique encore que si le texte modifié de l'article 22 de la Convention fiscale entre la France et le Luxembourg du 1er avril 1958 permettrait certes l'échange de renseignements à partir du 1er janvier 2010, la loi précitée du 27 mars 2013 transposant la directive 2011/16/UE prévoirait quant à elle dans son article 19 3) que l'échange de renseignements ne serait permis que sur des périodes d'imposition postérieures au 1er janvier 2011. Ainsi, et dans la mesure où le droit communautaire s'imposerait comme norme supérieure à un traité bilatéral de deux Etats membres de l'Union européenne, et que la seule année d'imposition visée par les deux injonctions directoriales serait l'année 2010, c'est-à-dire une période antérieure à celle visée par la loi du 29 mars 2013 transposant la directive 2011/16/UE, les injonctions sous analyse devraient encourir l'annulation.

Avant tout progrès en cause, et conformément à un arrêt de la Cour administrative du 6 août 2014, n°34773C du rôle[1], il y a lieu de déterminer les dispositions de droit supranational et national applicables en l'espèce. Ainsi, il y a lieu de rappeler qu'une demande d'échange de renseignements française peut soit être basée sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit national, soit sur l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune conclue le 1er avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance telle que modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 « *Convention* », dans la teneur lui conférée par la modification par l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009, ci-après désigné par l'« *Avenant du 3 juin 2009* », et approuvé par la loi du 31 mars 2010. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. Ainsi, la directive 2011/16/UE prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double imposition conclues par deux d'entre eux en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités françaises d'invoquer à la fois la directive 2011/16/UE et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, les décisions directoriales sous analyse indiquent que la demande des autorités françaises a été émise sur base de la Convention et de la directive 2011/16/UE, mais elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE* ». Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé des décision déférées que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son

---

[1] disponible sur www.ja.etat.lu

injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi sur que la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013. Au vu de l'argumentation du délégué du gouvernement suivant laquelle la décision directoriale serait fondée essentiellement sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 au motif que cette directive prévoirait un échange plus large que la Convention, il y a lieu d'examiner le recours sous analyse primairement par rapport à ces dispositions. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, l'affirmation du demandeur selon laquelle en l'espèce le directeur aurait appliqué à tort les dispositions de la Convention et non pas de la directive, laisse d'être fondé.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que : « *Les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.* »

Force est dès lors de constater que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 ne renvoie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 qu'en ce qui concerne le mode de procédure institué par lesdits articles afin de déterminer le traitement des demandes d'échange de renseignements introduites selon la loi du 29 mars 2013 et non les dispositions matérielles de la loi du 31 mars 2010, à savoir l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ainsi que la Convention.

Il s'ensuit que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignement en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, telle que le souligne à juste titre le demandeur, il n'en reste pas moins que les règles substantielles sont celles fixées aux dispositions de la loi du 29 mars 2013[2].

Il échet encore de rappeler à que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose ce qui suit : « *Nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011.* ».

En ce qui concerne précisément la possibilité de refus de transmission telle que prévue ci-avant, force est au tribunal de constater que par l'effet de la signature de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, les dispositions y visées s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature dudit Avenant. Or, étant donné que l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ont été signés le 3 juin 2009, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010. Ainsi, depuis cette date, les autorités fiscales sont autorisées à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions énoncées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010, et ceci nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire, notamment les dispositions du paragraphe 178bis

---

[2] Trib.adm. 2 décembre 2013, n° 33340, disponible sous www.ja.etat.lu.

de la loi générale sur les impôts et du règlement grand-ducal modifié du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales, pris sur base de la loi habilitante du 29 décembre 1988 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières[3].

Il s'ensuit qu'en l'espèce eu égard à la signature de l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010 et autorisent les autorités fiscales à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire de sorte que la possibilité ouverte par l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 aux autorités fiscales de refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011, ne s'applique pas à l'égard des autorités fiscales françaises[4].

Partant, il y a lieu de rejeter le moyen du demandeur tendant à ne pas voir appliquer la loi du 29 mars 2013 aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, en l'espèce la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Dans un troisième temps, et en se basant sur une attestation de résidence fiscale des autorités marocaines versée en cause par ses soins, Monsieur ... soutient être résident fiscal marocain au sens de la convention fiscale entre le Royaume du Maroc et la République française, le demandeur remettant de ce fait en cause la pertinence des informations sollicitées par les autorités françaises. Ainsi, la convention fiscale franco-marocaine se distinguerait des conventions fiscales « *habituelles* » lesquelles se référeraient, pour la détermination du domicile fiscal, aux règles applicables en droit interne dans chacun des deux pays. Or, un tel critère n'existerait pas dans la convention franco-marocaine, de sorte que l'administration française ne saurait se référer à l'article 4 du Code Général des Impôts français, lequel pourrait nécessiter de déterminer le centre d'intérêts économiques du contribuable et justifierait des questions générales d'ordre financier sur la localisation de son patrimoine. Le demandeur explique en effet que dans la convention franco-marocaine, le premier critère serait celui de l'existence d'un « *foyer permanent d'habitation* » dans l'un des deux pays. A cet égard, il donne à considérer qu'il disposerait effectivement d'un foyer permanent d'habitation au Maroc, mais qu'il ne serait cependant pas établi par l'administration française qu'il disposerait d'un tel foyer en France. Le second critère d'imposition retenu dans ladite convention serait l'existence d'un « *centre des activités professionnelles* ». Or, ce serait au Maroc que Monsieur ... exercerait une importante activité professionnelle, pays dans lequel il établirait ses déclarations de revenu et dans lequel il payerait ses impôts, ce qui serait d'ailleurs confirmé par l'attestation de résidence fiscale versée en cause. Il y aurait dès lors lieu de s'interroger sur la question de savoir si les renseignements sollicités par les autorités fiscales françaises peuvent être d'une quelconque utilité dans la mesure où il serait d'ores et déjà établi que le demandeur ne saurait être considéré comme résident fiscal

[3] Voir Projet de loi n° 6072, chambre de députés, 2ième session ordinaire 2009, p.28.

[4] Trib. adm. 20 janvier 2014, n°33542 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

français, Monsieur ... précisant encore que les questions posées auraient toutes trait à sa vie privée et à la structuration de son patrimoine privé, mais seraient étrangères à son activité économique, de sorte que les réponses éventuelles seraient en tout état de cause sans influence sur la détermination de sa résidence fiscale. Monsieur ... estime de ce fait que les autorités françaises feraient une pêche aux renseignements et chercheraient à établir le caractère fictif de sa résidence marocaine lequel ne saurait cependant être découvert par les renseignements sollicités. Il conclut que les textes actuellement en vigueur ne sauraient permettre de rechercher des documents au sujet d'une personne qui, de manière avérée, n'est pas résidente fiscale de l'Etat requérant. Finalement, il dénie toute pertinence aux conclusions du ... telles qu'invoquées par la partie étatique.

Le délégué du gouvernement fait quant à lui valoir qu'il ne serait pas établi que Monsieur ... ait sa résidence fiscale exclusive au Maroc et il précise que le fait d'avoir officiellement sa résidence fiscale au Maroc n'empêcherait en tout état de cause pas le demandeur de résider temporairement, voire effectivement et en permanence dans un autre pays, voire d'y réaliser des revenus imposables en France. Par ailleurs, et si le tribunal devait estimer que le demandeur serait à considérer comme résident marocain, il n'en resterait pas moins qu'une demande de renseignements étrangère pourrait également concerner des contribuables non-résidents en France, à partir du moment où ils sont concernés par le contrôle en question et ceci conformément à l'article 22 de la Convention, article qui s'inscrirait dans un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, et qui devrait permettre aux Etats contractants d'appliquer leur législation fiscale interne. Ainsi, il suffirait d'établir qu'il est probable que les renseignements demandés soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, résident ou non, et partant également pour déterminer si le contribuable en question est imposable en tant que résident fiscal ou non. En contestant que la demande française s'apparenterait à une pêche aux renseignements, le délégué du gouvernement estime encore que ce serait à juste titre que le directeur a retenu que la demande française satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange d'informations tel que prévu par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013. Ainsi, la demande française contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements requis. De même, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française et il y serait démontré à l'exclusion de tout doute que les autorités françaises ont utilisé leurs sources habituelles internes de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'être adressées aux autorités luxembourgeoises. Par ailleurs, les autorités françaises auraient démontré que le demandeur dispose de plusieurs comptes auprès de la banque ... Luxembourg s.a.. Le délégué du gouvernement estime de ce fait que les renseignements demandés seraient pertinents, que l'autorité française aurait rempli toutes les conditions prévues par les lois et conventions applicables en la matière, et que le refus de fournir les renseignements demandés serait une décision contraire au standard international, la partie étatique se basant à cet égard notamment sur les conclusions du .... La partie étatique conclut dès lors au rejet du recours introduit par Monsieur ....

Force est au tribunal de constater que le demandeur se borne à contester toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités fiscales françaises dans leur demande du 22 octobre 2013. A cet égard, il fait principalement valoir qu'il serait à considérer comme résident fiscal marocain et non pas résident fiscal français, de sorte à ne pas être

imposable en France, le demandeur se prévalant à cet égard de la Convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume du Maroc du 29 mai 1970 tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale, telle que modifiée par un avenant signé à Rabat le 18 août 1989. En estimant que les renseignements sollicités seraient dépourvus de toute pertinence, le demandeur conclut que la façon d'agir des autorités fiscales françaises équivaudrait à une pêche aux renseignements.

A cet égard, et conformément aux enseignements de la Cour administrative, force est de rappeler qu'en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance d'une pertinence des informations sollicitées[5].

En ce qui concerne l'argument du demandeur selon lequel il ne serait pas résident fiscal français, alors qu'il serait imposable au Maroc, il y a lieu de souligner que cette question a trait à la matérialité des faits invoqués, laquelle échappe au contrôle du juge administratif.

Par ailleurs, et en ce qui concerne plus particulièrement la cohérence de l'ensemble des explications exposées par les autorités françaises, ainsi que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, il échet tout d'abord de rappeler que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose ce qui suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations*

[5] Cour administrative 30 juillet 2014, n°34699C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant sollicité de la part de l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* (…) », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies.

Ces conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 visent, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées.

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales*

d'un contribuable déterminé »,[6] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[7]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ».

Sur base des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il ressort, en l'espèce, de la demande déférée que l'identité de la personne concernée par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale française est Monsieur *« ... Maurice »*. Il s'ensuit que la condition visée à l'article 20, paragraphe (2) a) relative à l'identité de la personne respectivement des personnes visées faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce,

Quant à la finalité fiscale des informations demandées, telle que visée à l'article 20, paragraphe (2) b), il échet de constater que la décision déférée invoque les motifs suivants :

« *Afin d'établir l'étendue des obligations fiscales en France de M et Mme ... en 2009 et 2010, le service a engagé à leur encontre le 23 juin 2012 une procédure d'examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle. La procédure employée est administrative et a été prorogé jusqu'au 1er mai 2014.*

M. et Mme ... sont toujours mariés mais ils revendiquent, pour les années 2009 et 2010, des résidences séparées et le statut pour chacun, de résident fiscal marocain.

Or, il est apparu que M. ... a réalisé régulièrement au cours de l'année 2010 via un compte bancaire ouvert au Luxembourg auprès de la ... Luxembourg divers virements à destination du compte personnel de son épouse Mme ... ouvert en France auprès de la banque HSBC.

Suite à ces constatations, une demande d'échange de renseignements a été transmise aux autorités fiscales luxembourgeoises le 01/03/2013. La réponse à cette demande a été transmise aux autorités fiscales françaises le 03/07/2013. Elle était accompagnée des relevés bancaires des comptes …, dont M. ... est le titulaire auprès de la ....

---

[6] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[7] Voir Cour adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Or, ces relevés bancaires font apparaître de nombreuses opérations sur l'origine et la nature desquelles les services fiscaux s'interrogent.

Ainsi, d'importants virements dont la provenance est inconnue, ont été réalisés sur les comptes luxembourgeois de M. .... Or, ces sommes pourraient constituer des revenus de source française versés sur les comptes luxembourgeois de M. ... dans le but d'éluder l'impôt français.

De même, certains virements, dont la destination est inconnue, ont été réalisés par Monsieur ... via ses comptes luxembourgeois. Or, ces sommes pourraient être destinées à des personnes physiques (Mme ...) ou morales, françaises, qui serviraient d'intermédiaire à M. ... pour rapatrier des fonds en France.

Enfin les relevés du compte n°... font apparaître des prélèvements mensuels relatifs à une carte American Express.

Ainsi, M. ... disposerait d'une carte American Express adossée à ce compte qu'il pourrait utiliser en France pour régler ses dépenses. L'analyse de ces dépenses permettrait éventuellement d'établir la présence de M. ... sur le territoire français ».

Comme soulevé ci-avant, il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, tel que retenu ci-avant.

Or, à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises, il y a lieu de constater que lors de la première procédure d'échange de renseignements dont Monsieur ... a fait l'objet, les autorités françaises ont découvert sur les extraits de comptes bancaires auprès de la ... Luxembourg s.a. leurs communiqués, des opérations bancaires pour lesquelles elles suspectent un but de fraude fiscale dans le chef de Monsieur .... Il échet encore de relever que contrairement aux affirmations du demandeur, il n'est pas établi que les renseignements sollicitées par les autorités françaises ont uniquement trait à sa vie privée, étant par ailleurs précisé à cet égard qu'il n'appartient pas aux autorités de l'Etat requis d'examiner si la procédure initiée à l'encontre d'une personne visée par une demande d'échange de renseignements ne concerne que des données ayant trait à la seule vie privée de ladite personne, cette question ayant encore trait à la matérialité des faits.

Il ressort partant de l'ensemble des développements qui précèdent que la condition de la pertinence vraisemblable des informations sollicitées de la part des autorités luxembourgeoises est remplie en l'espèce par l'établissement des liens entre la personne visée et son rôle actif dans les opérations financières considérées comme suspectes par les autorités fiscales françaises, de sorte que le reproche afférent à un défaut de pertinence vraisemblable est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il s'ensuit que le moyen du demandeur consistant à contester la pertinence des renseignements demandés est non fondé.

A défaut d'autre moyen circonstancié, le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Marc Sünnen